



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: Wilson Ramos Girón

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01093-01 (28984)
Demandante: Sony Colombia S.A.
Demandada: DIAN
Temas: Renta. 2013. Descuentos comerciales. Gastos operacionales de administración y de ventas. Valoración probatoria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el 25 de abril de 2024, que decidió (índice 33):

Primero. Declárese la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000022, del 25 de febrero de 2016, y de la Resolución 001797, del 16 de marzo de 2017, proferidas por la DIAN, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. En consecuencia, a título de restablecimiento téngase como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

Tercero. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante el Requerimiento Especial 312382015000064, del 27 de mayo de 2015 (ff. 1426 a 1435), la demandada propuso disminuir lo declarado en los renglones de devoluciones, rebajas y descuentos, costo de ventas, gastos operacionales de administración y gastos operacionales de ventas. La contribuyente aceptó modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta del periodo 2013 (f. 1480 caa), excluyendo una porción de cada uno de los renglones cuestionados y liquidando sanción de corrección.

A través de la Liquidación Oficial de Revisión 312412016000022, del 25 de febrero de 2016 (ff. 1611 a 1635 caa), la demandada modificó la corrección provocada de la declaración para rechazar parte de las devoluciones, rebajas y descuentos, costo de ventas, gastos operacionales de administración y de ventas e imponer sanción por inexactitud. Decisión que fue modificada por la Resolución 1797, del 16 de marzo de 2017 (ff. 1958 a 1992 caa), que disminuyó la multa impuesta en aplicación del principio de favorabilidad.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones:

Primera: Que se declaren nulos los siguientes actos administrativos:

- (i) La Liquidación Oficial de Revisión 312412016000022, del 25 de febrero de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y correspondiente al año gravable 2013 del contribuyente...
- (ii) La Resolución 001797, del 16 de marzo de 2017, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, modificando parcialmente la liquidación oficial de revisión...

Segunda: Que como consecuencia de lo anterior se restablezca en su derecho a la actora, mediante la declaración de que el denuncia rentístico del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable 2013, ha quedado en firme en todos sus aspectos.

Tercera: De manera subsidiaria y solo en caso de no prosperar la pretensión principal, se revoque la sanción por inexactitud dado que no se configuran los presupuestos de derecho que la hacen procedente. En todo caso, se presenta una causal eximente de responsabilidad al configurarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 13, 29, 83, 95.9 constitucionales; 647 y 772 a 775 del ET (Estatuto Tributario), alegando el concepto de violación que a continuación se resume (índice 2):

Cuestionó que la Administración rechazara parte de los descuentos que autoliquidó a partir de una actividad probatoria que fue insuficiente para desvirtuar la presunción de veracidad de su declaración tributaria. Al respecto, adujo que por los productos que comercializó en el periodo de la litis otorgó descuentos a sus clientes, los cuales estaban condicionados y que por esta razón procedía declarar las transacciones por su valor total. Manifestó que esa circunstancia no la desvirtuaba el hecho de que uno de dichos compradores hubiese registrado contablemente un monto inferior y que, en todo caso, no podía compararse con su información fiscal; así, afirmó que a lo sumo la contabilidad del adquirente debía tratarse como prueba testimonial que no podía prevalecer respecto de los medios probatorios previstos en el ordenamiento tributario, entre estos, su contabilidad, que fue llevada en debida forma y que estaba respaldada en el dictamen pericial que aportó con la demanda.

Añadió que el cliente al que le efectuó los descuentos los contabilizó en el período gravable siguiente, circunstancia que explicaba la diferencia hallada con los datos que registró en su contabilidad una vez se configuraron las condiciones para el otorgamiento. Al respecto, censuró que, para cuantificar la diferencia, la Administración sumara todos los rubros registrados en la cuenta contable n.º 41753605 «*ingresos operacionales, devoluciones en ventas*», pues allí había valores negativos; se refirió a tres notas crédito para advertir que los valores que tomó la demandada eran incorrectos.

Para rebatir el rechazo de costos de ventas, explicó que en el periodo de la litis una de sus vinculadas del exterior le expidió una nota débito por concepto de reembolso de gastos por publicidad y marketing y reembolso de gastos por apoyo de protección de precios; y aclaró que el primero de dichos conceptos lo reclasificó en su contabilidad como un menor valor del gasto y el segundo, como un menor valor del costo. Advirtió que incluyó los menores valores de costos y gastos derivados de la nota crédito en la declaración revisada, con lo cual cuestionó que la demandada determinara la glosa en la cuantía total de dicho documento. Añadió que los registros que realizó generaron un efecto neutro en su estado de resultados, de lo cual daban cuenta los soportes contables y el certificado expedido por el revisor fiscal.



Sostuvo que era improcedente el rechazo de gastos operacionales de administración, toda vez que los rubros que cuestionó su contraparte no se incluyeron en su autoliquidación, según constaba en la conciliación contable-fiscal en la que relacionó gastos no deducibles registrados en la cuenta contable n.º 510595 «*gastos de personal, otros*», correspondientes a impuestos asumidos de personas naturales no residentes y arrendamiento de vehículos. En el mismo sentido, planteó que los gastos operacionales de ventas glosados ya habían sido excluidos en la conciliación contable-fiscal, por lo que era improcedente su rechazo; circunstancia que además estaba acreditada con el auxiliar de la cuenta contable nro. 520595 «*gastos de personal, otros*» y de la nro. 511035 «*asesoría técnica*».

Con todo, se opuso a la sanción por inexactitud que le fue impuesta porque no incurrió en la conducta infractora que le imputó la Administración, y de haberlo hecho, sería como consecuencia de un error en la comprensión de las normas que regían el asunto; añadió que la determinación de sanciones a partir de un criterio de responsabilidad objetiva estaba proscrita por la Constitución.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2). Defendió el rechazo de descuentos en tanto que las notas crédito expedidas por la actora eran inconsistentes con su contabilidad y con las facturas de venta, y porque en el expediente no obraban otros documentos soporte que dieran cuenta de la realidad de las operaciones, del acaecimiento de la condición a la que se sometieron los descuentos y la supuesta diferencia temporal en el registro contable que justificara la diferencia con la información reportada por su cliente; circunstancias que no desvirtuaba el dictamen pericial aportado, que se basó en los mismos documentos contables que obraban en el expediente administrativo.

También sostuvo que procedía el rechazo de costos de ventas por cuenta de las inconsistencias entre los datos de la nota débito expedida por la vinculada del exterior en virtud de una política de protección de precios, *i.e.* el nombre del tercero, el concepto del registro, el monto y la descripción del soporte, y el soporte interno de la contabilidad de la actora y los movimientos de la cuenta contable nro. 523560 «*publicidad, propaganda y promoción*»; lo cual, además, le impidió constatar la supuesta reclasificación efectuada como menores valores del costo y del gasto. Advirtió que el saldo contable de dicha cuenta demostraba que parte de la nota débito no fue objeto de reconocimiento contable ni fiscal.

Expuso que los gastos operacionales de administración y de ventas fueron rechazados por corresponder a arrendamientos de inmuebles y vehículos, administración de edificios, gastos particulares de clínicas y pago de impuestos a ejecutivos de la empresa, los cuales no cumplían con los requisitos del artículo 107 del ET para ser deducibles. Negó que la contribuyente hubiera demostrado que se trataba de rubros excluidos de la autoliquidación del impuesto, pues los datos que entregó al contestar el requerimiento de información, oportunidad en la que relacionó las expensas no deducibles, eran inconsistentes con los que relacionó al interponer el recurso de reconsideración, donde incluso reconoció que registró esas erogaciones en otra cuenta contable.

Planteó que la misma circunstancia ocurría respecto de los gastos operacionales de ventas; concretamente, señaló que la expensa por concepto de asesoría técnica (servicio de escolta) se rechazó porque los datos contables eran inconsistentes, en tanto que, según la conciliación contable-fiscal, ese rubro, registrado en la cuenta contable nro. 511035 «*gastos operacionales de administración, asesoría técnica*», se excluyó de la



liquidación del tributo; sin embargo, el mismo también se registró en la cuenta contable nro. 521035 «*gastos operacionales de ventas, asesoría técnica*», respecto de la cual no se presentaron ajustes fiscales. Añadió que la referida conciliación únicamente daba cuenta de ajustes relativos a provisiones contables.

En consecuencia, defendió la imposición de la sanción por inexactitud, pues la actora incurrió en la conducta infractora sin que se configurara la causal exculpatoria alegada.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin imponer condena en costas (índice 33). Descartó el rechazo de los descuentos condicionados tras verificar que los mismos estaban plenamente demostrados con las notas crédito debidamente registradas en la contabilidad, así como también lo habría constatado el informe pericial que se rindió en la audiencia de pruebas.

También descartó el rechazo de costos de ventas, pues, a partir de la contabilidad de la demandante, del certificado del revisor fiscal y del informe técnico constató que la nota débito expedida por una vinculada del exterior fue debidamente registrada en la contabilidad de la actora, pese a que se clasificó como menor valor del costo y posteriormente como menor valor del gasto, pues en ambas circunstancias incrementó el impuesto a cargo.

De otra parte, avaló el rechazo de gastos operacionales de administración porque no estaba acreditado que los mismos hubiesen sido objeto de un ajuste en la conciliación contable-fiscal que los excluyera de la autoliquidación del tributo; indicó que los datos contables de la actora eran contradictorios e inconsistentes. Bajo el mismo razonamiento, avaló el rechazo de gastos operacionales de ventas porque, si bien por su registro en la cuenta contable nro. 511035 «*gastos operacionales de administración*» se tuvo como no deducible, también fueron reconocidos en la cuenta contable nro. 521035 «*gastos operacionales de ventas, asesoría técnica*», que no fue objeto de ajustes a efectos fiscales.

Finalmente, ratificó la sanción por inexactitud ajustada conforme a los cargos que prosperaron.

Recursos de apelación

Ambas partes apelaron la decisión de primer grado.

La demandada (índice 37) se opuso a la decisión del tribunal de reconocerle efectos a los descuentos condicionados porque las notas crédito a las que les otorgó credibilidad eran inconsistentes con la contabilidad de la actora, además de que no estaban soportadas en facturas o soportes contables internos que acreditaran la realidad de las operaciones que las habrían originado. Agregó que debieron ser descartadas como prueba, pues las inscripciones hechas a mano sobre ellas impedían determinar el valor que pretendían acreditar, sumado a que en ningún modo explicaron la supuesta diferencia temporal con el registro contable efectuado por el cliente.

Respecto del costo de ventas, insistió en que las pruebas que obran en el proceso no explicaron las inconsistencias entre los datos de la nota débito y la contabilidad de la actora, razón por la que no podía constatarse el tratamiento fiscal otorgado. Objetó las conclusiones del informe técnico frente a ambos cargos porque, en su opinión, únicamente acreditó los argumentos de defensa de la actora, pero no expuso razones



adicionales que se opusieran a los hallazgos del procedimiento administrativo. Por todo lo cual, insistió en la imposición de la sanción por inexactitud, pues en su criterio resultaría improcedente la causal exculpatoria.

La demandante (índice 36) acusó la sentencia de haber incurrido en defecto fáctico por indebida valoración probatoria, pues avaló el rechazo de los gastos operacionales de administración y de ventas sin que obrara prueba en el expediente de que estos hubiesen sido incluidos en la autoliquidación del impuesto. Argumentó que la exclusión que efectuó de estos conceptos constaba en los registros de la cuenta 51059505 «*gastos operacionales de administración, gastos de personal*», en la cuenta 521035 «*gastos operacionales de ventas, honorarios, asesoría técnica*», el dictamen pericial¹ (anexos D y nros. 10, 11, 12, 13, 14 y 15), la conciliación contable- fiscal y los anexos del denuncia tributario, pruebas que no fueron desvirtuadas por su contraparte.

Explicó que la inconsistencia en la información contable que aportó en desarrollo del procedimiento administrativo obedeció a un error involuntario que recayó en los anexos de la respuesta al requerimiento ordinario de información, pero que esto fue corregido en la respuesta al requerimiento especial. Manifestó que la decisión del tribunal vulneró sus derechos de defensa y debido proceso porque la oportunidad para aportar pruebas fue en las respuestas al requerimiento de información, al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, conforme al artículo 744 del ET², razón por la que las pruebas aportadas de forma correcta deberían ser suficientes para comprobar la certeza de su argumento. En consecuencia, se opuso a la multa por inexactitud por atipicidad de la conducta sancionada y, de forma subsidiaria, alegó la causal exculpatoria, pues habría actuado a partir de una interpretación razonable del derecho aplicable.

Pronunciamientos sobre el recurso

Las partes guardaron silencio (índice 30). El ministerio público (índice 29) solicitó que se revocara la decisión de primer grado y en su lugar se declarara la nulidad parcial de los actos acusados, pues la Administración no demostró las supuestas diferencias temporales de la contabilización de los descuentos cuestionados, al limitarse a analizar las notas crédito, pero no el contrato que originó la relación comercial, razón por la que no habría sido desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria. Se abstuvo de pronunciamiento frente a los cargos de apelación restantes.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Contando con cuórum para decidir³, se juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por las partes contra la sentencia del tribunal que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin imponer condena en costas.

2- El tribunal descartó el rechazo de los descuentos condicionados tras verificar que los mismos estaban plenamente demostrados con las notas crédito debidamente registradas en la contabilidad, así como también lo habría constatado el informe pericial que se rindió en la audiencia de pruebas. A esto se opone la apelante porque consideró que las notas crédito a las que se les otorgó credibilidad eran inconsistentes con la contabilidad de la

¹ Al respecto, citó la sentencia del 14 de junio de 2018, exp. 21654, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

² Argumento que habría sido expuesto en la sentencia del 28 de mayo de 2020, exp. 21934, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

³ Mediante auto del 26 de septiembre de 2024 (índice 26), la Sala declaró fundado el impedimento manifestado por escrito por la Consejera de Estado Myriam Stella Gutiérrez Argüello, toda vez que existe amistad íntima con la apoderada de la parte actora; por ende, fue separada del conocimiento del presente asunto. Así mismo, mediante auto del 23 de julio de 2026 (índice 43), la Sala declaró fundado el impedimento manifestado por escrito por el consejero de Estado Luis Antonio Rodríguez Montaña (índice 33), toda vez que conoció el proceso en el trámite de la primera instancia; por ende, fue separado del conocimiento del presente asunto.

actora, además de que no estaban soportadas en facturas o soportes contables internos que acreditaran la realidad de las operaciones que las habrían originado, sino que debieron ser descartadas como prueba, pues las inscripciones hechas a mano sobre ellas impedían determinar el valor que pretendían acreditar, sumado a que en ningún modo explicaron la supuesta diferencia temporal con el registro contable efectuado por el adquirente.

Con lo cual, la Sala decidirá a partir de las pruebas del expediente si es procedente reconocer efectos tributarios a los descuentos comerciales condicionados otorgados por la actora al estar debidamente acreditados o si, por el contrario, corresponde su rechazo.

2.1- Con miras a desatar la litis, la Sala parte de precisar que, según el artículo 26 del ET, para determinar la renta líquida gravable, a «*los ingresos ordinarios y extraordinarios*» del periodo se les deben restar «*las devoluciones, rebajas y descuentos*», con lo cual se obtienen los ingresos netos. Sobre los descuentos, la Sala⁴ ha precisado que pueden ser de dos clases: efectivos no condicionados o «*a pie de factura*», los cuales se conceden en el momento de la transacción e implican una reducción en el ingreso del vendedor y un menor valor del costo o gasto del comprador; y condicionados, que están sometidos al acaecimiento de un hecho futuro e incierto (*i.e.* condición), por lo cual el vendedor debe contabilizar la operación por su valor total, es decir, sin descuento; con el correlativo registro de la erogación por parte del comprador (entre otras, sentencia del 13 de noviembre de 2014, exp. 18810, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Seguidamente, si se cumpliera la condición, el descuento se haría efectivo y, de conformidad con el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993, el vendedor deberá registrarlo como un gasto no operacional financiero por descuentos comerciales condicionados (*e.g.* cuenta contable nro. 530535), mientras que el comprador está llamado a contabilizar un ingreso no operacional financiero por descuentos comerciales condicionados (*i.e.* cuenta contable nro. 421040).

Con todo, esta Sección ha reconocido que los descuentos corresponden, en su esencia, a «*un menor valor del precio de venta que se traduce en un menor valor del ingreso que obedece a políticas y condiciones específicas comerciales fijadas entre los particulares que celebran la operación*», sea que «*dependan del cumplimiento o no de una condición o hecho futuro*» y, consecuentemente, «*no constituyen un ingreso que implique el incremento en el patrimonio de quien lo concede*» (sentencia del 08 de octubre de 2020, exp. 23492, CP: Milton Chaves García)⁵. Así, al estar probada la realidad de los descuentos, procede su aminoración de la base imponible.

2.2- Por su parte, la jurisprudencia de esta Sección ha recalcado que la regla de carga de la prueba, prevista en el artículo 167 del CGP, implica para los sujetos acreedor y deudor de la relación jurídica-tributaria una autorresponsabilidad para probar los supuestos de hecho contemplados en las normas cuya aplicación le solicitan a esta judicatura, de modo que tendrán que soportar las consecuencias de su descuido, inactividad o incluso actividad equivocada en materia probatoria. Así, en el marco de un sistema en el que la prestación tributaria es autoliquidada por el obligado, la anterior regla implica que cuando la Administración, acreedora de la prestación, cuestione la veracidad de los hechos que sirvieron de base a esa determinación privada del tributo, le corresponde al declarante acreditar con medios de prueba idóneos y fehacientes esos hechos, so pena de que quede desvirtuada la autoliquidación por efecto de la regla de

⁴ Sentencia del 10 de septiembre de 2014 (exp. 18424, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 08 de octubre de 2020 (exp. 23492, CP: Milton Chaves García); del 22 de octubre de 2020 (exp. 23318, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 18 de noviembre de 2021 (exp. 25593, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 10 de marzo de 2022 (exp. 24842, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

⁵ Reiterando el fallo del 24 de octubre de 2013 (exp. 19314, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

carga de la prueba⁶.

2.3- Visto el derecho aplicable, con miras a desatar la contienda, la Sala encuentra acreditados en el expediente los siguientes hechos relevantes:

(i) En el denuncia rentístico revisado (f. 27 caa), la actora declaró total de ingresos brutos por \$523.320.963.000 y devoluciones, rebajas y descuentos en ventas por \$90.250.527.000, totalizando ingresos netos por \$433.070.436.000. La actora presentó corrección provocada de la declaración el 28 de agosto de 2015 (f. 1480 caa), en la que liquidó el total de ingresos brutos por \$523.320.963.000 y devoluciones, rebajas y descuentos en ventas por \$89.701.528.000, totalizando ingresos netos por \$433.619.435.000.

(ii) Conforme con la información aportada por la actora en el procedimiento administrativo, con ocasión de la respuesta al requerimiento ordinario de información (ff. 1234 a 1244 caa), las siguientes son las notas crédito que soportarían los descuentos: *a.* la nro. 469518655 del 10 de diciembre por \$1.099.734.699, «*nota: descuentos por volumen*» (f. 1319 caa); *b.* La nro. 469518797 del 18 de diciembre por total \$237.996.515, «*nota: descuento*» (f. 1317 caa); *c.* La nro. 469518739 del mismo día por \$157.454.685, «*nota: descuento*» (f. 1318 caa). Sobre los documentos contentivos de las notas crédito no se observa información manuscrita. También informó que para el año gravable no se había suscrito un contrato de distribución con el beneficiario de los descuentos (f. 126 caa).

(iii) En dos oportunidades la Administración le solicitó información al cliente, mediante requerimiento ordinario, sobre las operaciones económicas tranzadas con la contribuyente (ff. 445 a 446 caa). En respuesta, el tercero adjuntó un certificado del revisor fiscal en que constató que habría obtenido descuentos por \$3.200.356.730 (f. 449 caa) en el año gravable; monto que coincide con el auxiliar contable a 31 de diciembre (f. 448 caa). También informó que los descuentos otorgados habrían sido descuentos comerciales condicionados por las compras que efectúa (f. 450 caa). Posteriormente, entregó el auxiliar contable correspondiente a los descuentos y los soportes internos de éstos en 1.234 folios. De esta información se destaca que los descuentos otorgados por el año gravable 2013 totalizaron \$3.200.717.780 (f. 1644 caa).

(iv) Según la demandante, las tres notas crédito habrían sido expedidas el 10 y el 18 de diciembre; de acuerdo con el auxiliar contable del tercero, ninguno de estos días se registraron descuentos (f. 448 caa).

(v) En el requerimiento especial (ff. 1424 a 1435 caa), la Administración propuso desconocer \$2.527.118.000 de este renglón porque concluyó que la contribuyente no acreditó mediante los soportes idóneos los registros contables cuestionados, además porque no justificó las diferencias entre su contabilidad y la información reportada por los clientes beneficiarios de los descuentos.

(vi) En la respuesta al requerimiento especial (ff. 1438 a 1473 caa), la demandante explicó que la diferencia por concepto de descuentos se explicaba en que, mientras la sociedad causó las notas crédito en el 2013, dado que fueron otorgadas en dicha anualidad, el tercero los contabilizó hasta enero, marzo y junio del 2014. Para esto, sostuvo mediante un esquema y comprobantes contables internos con anotaciones manuscritas (ff. 1487 a 1520 caa) que el tercero descontó los valores de las notas crédito de algunas cuentas que debía pagarle en el 2014, así: *a.* la nro. 469518655, habría sido aplicada a pagos del 15 enero, 26 de febrero y 25 de junio de 2014 por \$1.099.515.301; *b.* La nro. 469518797,

⁶ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021 (exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza) y del 26 de septiembre de 2024 (exp. 28498, CP: Wilson Ramos Girón).



habría sido aplicada a pagos del 12 y 31 de marzo y 25 de junio de 2014 por \$237.996.461; c. La nro. 469518739 (expedida el 18 de diciembre de 2013), habría sido aplicada a pagos del 31 de octubre de 2013, 15 de enero y 11 de junio de 2014 (f. 1447 caa).

(vii) En la liquidación oficial de revisión (ff. 1611 a 1635 caa), la Administración concluyó que la contribuyente no demostró la justificación de la diferencia entre su información contable con la de su cliente, consistente en una supuesta diferencia temporal entre los registros contables de ambas sociedades. Afirmó que la actora tampoco probó que la diferencia objeto de cuestionamiento de \$1.384.482.938 estuviera conformada por las tres notas crédito identificadas, pues éstas suman \$1.495.185.899; agregó que en éstas tampoco es posible identificar las facturas de ventas a las que corresponderían ni si fueron recibidas o aceptadas por el adquirente.

(viii) Con ocasión del recurso de reconsideración (ff. 1881 a 1905 caa), la actora afirmó que habría suscrito un contrato escrito y verbal con su cliente y en consecuencia, declaró que no podía ser desconocida la autonomía de la voluntad privada con el propósito de desconocer los descuentos. Defendió también las notas crédito como el soporte idóneo para acreditar el cuestionamiento planteado y detalló los pagos del 2014 a los que probablemente su cliente habría aplicado los descuentos, tal como en la respuesta al requerimiento especial. Aportó certificado suscrito por el revisor fiscal según el cual durante el 2013 reconoció en la cuenta PUC 41753605 de «rebajas» la suma de \$1.495.185.899 a nombre del tercero por notas crédito así: a. La nro. 469518655, contabilizado el 10 de diciembre, por \$1.099.734.699; b. La nro. 469518797, contabilizado el 18 de diciembre, por \$237.996.515 y c. La nro. 469518739, contabilizado el 18 de diciembre, por \$157.454.685.

(ix) De acuerdo con el informe técnico rendido por el perito en la audiencia de pruebas (índice 2), decretado en audiencia inicial celebrada el 27 de agosto de 2019 (índice 2), la diferencia cuestionada correspondiente a \$1.384.482.938 estaría incluida en el total de descuentos otorgados al tercero en ese año por \$4.584.839.658 que estaría contabilizada. También informó que verificó los 695 comprobantes de contabilidad que corresponderían a los registros efectuados en la cuenta contable 41753605 «descuentos volumen» en las que se habrían incluido las notas crédito.

Frente al tipo de descuentos, el experto aclaró que fueron descuentos condicionados otorgados por cumplimiento de metas en volúmenes de compras, sin que ante el interrogante de la Administración definiera de forma específica cuál era la condición que debía cumplirse para su otorgamiento. También señaló que su contabilización se efectuó como un menor valor de la cuenta de ingresos y de la cuenta por cobrar al tercero, razón por la cual no se incluyeron en la declaración de renta como descuento, sino como un valor neteado de los ingresos totales.

2.4- La Sala constata que, en los actos acusados, la Administración rechazó \$1.384.483.000 del renglón «devoluciones, rebajas y descuentos» asociados a la operación de la actora con un mismo tercero porque evidenció diferencias entre la información reportada por éste y el denunciado rentístico en cuestión. A pesar de que la contribuyente aportó en el procedimiento administrativo las tres notas crédito que avalarían los descuentos, la entidad concluyó que eran insuficientes para aclarar la diferencia detectada y que, por el contrario, fue incierto el valor consignado en ellas, pues tenían anotaciones hechas a mano que pretendían desvirtuar las cifras impresas. Adicionalmente, porque de los listados que aportó la sociedad no fue posible identificar la operación de venta asociada a cada una, pues superaban el valor del descuento, y porque tampoco pudo estudiar las facturas o comprobantes adicionales que soportaran



la realidad de la transacción.

Al respecto, la actora demandó que la supuesta diferencia obedeció a un error en la lectura de los asientos contables de parte de la entidad que duplicó su valor. A la par, indicó que la posible disimilitud con los valores reportados por el tercero obedecía a que habría reportado las notas crédito en enero del 2014, contrario a sus asientos contables en los que constaron a diciembre del 2013, momento en que se configuró la condición para su otorgamiento.

La Sala corrobora que las partes no discuten la naturaleza de los descuentos cuestionados, pues concuerdan en que se trató de descuentos comerciales condicionados. Según se señaló en el fundamento jurídico 2.1. de esta providencia, dichos descuentos se materializan una vez ocurre el hecho futuro e incierto (respecto del momento de la facturación) pactado por las partes, en razón de lo cual es preciso probar la condición acordada y su ocurrencia para acreditar los presupuestos fácticos que darían lugar a su otorgamiento. Así, la Sala evidencia que en el *sub lite* únicamente se acreditó la expedición de las notas crédito, sin que la actora demostrara los términos en los que se pactó la condición ni cuáles fueron las transacciones que habrían dado lugar a concederlos.

Aun cuando lo anterior sería suficiente para avalar los planteamientos de apelación de la Administración, la Sala también pone de presente que ninguna de las pruebas obrantes en el expediente da cuenta de que la diferencia con las cifras contables del tercero obedeciera a razones temporales de contabilización, pues incluso en el detalle que incluyó en la respuesta al requerimiento especial, la actora identificó como objeto del descuento de la nota crédito n.º 469518739 un pago efectuado por el tercero el 31 de octubre de 2013, siendo que la fecha del soporte corresponde al 18 de diciembre del mismo año. Aunado a que mientras el tercero beneficiario del descuento informó, en los dos momentos procesales en que fue requerido, que percibió \$3.200.356.730 por concepto de rebajas en dicho año gravable, la actora totalizó \$4.584.839.658, sin que, se reitera, comprobara una disparidad temporal en la contabilización que justificara esta diferencia. Tampoco pasó desapercibido para la Sala que, en opinión del perito experto, las notas crédito fueran contabilizadas como menor valor del ingreso, tratamiento propio de los descuentos a pie de factura.

De esta forma evidencia la Sala que la actora no probó, teniendo la carga de hacerlo, los supuestos de hecho necesarios para acreditar la procedencia de los descuentos comerciales condicionados otorgados a su cliente, con lo cual se desvirtúa la autoliquidación del impuesto por efecto de la regla de la carga de la prueba. Prospera el cargo de apelación.

3- El tribunal descartó el rechazo de costos de ventas, pues, a partir de la contabilidad de la demandante, del certificado del revisor fiscal y del informe técnico, constató que la nota débito expedida por una vinculada del exterior fue debidamente registrada en la contabilidad de la actora, pese a que se clasificó como menor valor del costo y posteriormente como menor valor del gasto, pues en ambas circunstancias incrementó el impuesto a cargo. A esto se opone la apelante porque considera que las pruebas que obran en el proceso no explicaron las inconsistencias entre los datos de la nota débito y la contabilidad de la actora, razón por la que no podía constatarse el tratamiento fiscal otorgado.

En virtud de lo cual, la Sala determinará si la nota débito fue íntegramente reconocida en la contabilidad por la actora o si, por el contrario, únicamente le otorgó efectos contables y fiscales a una fracción del monto total.



3.1- De acuerdo con la definición de la cuenta 6135 «costo de ventas y de prestación de servicio en comercio al por mayor y al por menor» contenida en el decreto 2650 de 1993, plan único de cuentas vigente para los hechos, ésta contiene el valor de los costos incurridos en la adquisición y manejo de bienes que no sufren transformación. Se debita por el costo de las mercancías vendidas, su manejo y por el inventario inicial si el ente económico emplea el sistema de inventario periódico, entre otros. Se acredita por el inventario final, si se usa el citado sistema de inventario, y por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio.

3.2- De otro lado, el artículo 772 del ET dispone que la contabilidad constituye prueba a favor de los contribuyentes, siempre que sea llevada correctamente. Al efecto, la disposición 774 *ibidem* exige, entre otros requisitos, que esté respaldada por comprobantes internos y externos; y que no haya sido desvirtuada «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley». Sin embargo, tales disposiciones no impiden que la autoridad tributaria ejerza su potestad fiscalizadora para verificar la realidad del costo; de esta manera, si en virtud de dicha competencia la Administración acredita la inexistencia de las erogaciones, los costos pueden ser rechazados.

3.3- Debido a que se debate si el valor de la nota débito se registró de forma íntegra en la contabilidad de la actora, la Sala constata en el expediente los siguientes hechos:

(i) En el denuncia rentístico revisado (f. 27 caa), la actora declaró costo de ventas y de prestación de servicios por \$355.976.060.000, otros costos por \$39.339.000 y un total de costos de \$356.015.399.000. La actora presentó corrección provocada de la declaración el 28 de agosto de 2015 (f. 1480 caa), en la que liquidó costo de ventas y de prestación de servicios por \$355.552.289.000, otros costos por \$39.339.000 y un total de costos de \$355.591.628.000.

(ii) La nota débito nro. GB3254201252 (f. 929 caa), expedida el 20 de diciembre de 2013 por «*Vinculada B*», aportada por la actora con ocasión de la solicitud de información en la visita del 28 de abril de 2015 (ff. 921 a 923 caa), tiene por conceptos: «*reimbursement AD PRO- marketing and advertisement expenses incurred during 2013*» («reembolso de gastos en mercadeo y publicidad AD PRO- incurridos en el 2013») por \$17.146.518.818 y «*reimbursment of price protection support cost incurred during 2018*» («reembolsos de costos de soporte a la protección de precio incurridos durante el 2013») por \$10.131.404.389, para un total de \$27.278.018.157. Según el sello que la acompaña, fue contabilizada el 23 de diciembre de 2013 mediante documento contable interno 7000000439 (f. 930 caa).

(iii) Frente al contenido del mecanismo de protección de precios, explicó (ff. 924 a 928 caa):

En el mes de diciembre de 2013, ... recibió una nota débito de «*Vinculada B*» por un valor de \$27.278.018.157; ...se recibió con ocasión del apoyo brindado a la sociedad bajo la figura de Protección de Precio (Price Protection)...contabilizado ...como menor valor del costo de venta.

Posteriormente, la sociedad realizó una reclasificación del menor costo a menor gasto con el objetivo de aplicar este valor a un menor valor de gastos por efectos de distribuirlo en diferentes cuentas de los gastos para efectos de reporte y entendimientos del negocio al exterior. Acto seguido, ... en aras de mostrar la realidad del negocio, por unidad de negocio realizó una nueva reclasificación del menor gasto al costo, haciendo un ajuste al valor inicialmente registrado...esto con la única intención de reflejar en mejor forma el efecto de la distribución de los gastos...



(iv) Según el auxiliar por tercero, el 20 de diciembre se registró como menor valor del costo \$27.278.018.157 provenientes de «*Vinculada B*». La operación se registró en la cuenta contable 61353610 («*costos de ventas, venta de electrodomésticos y muebles*»), que constaría en documento interno 7000000439 (f. 121 caa).

(v) En respuesta a uno de los requerimientos de información, la contribuyente informó que registró como menor valor del costo \$23.329.000.000 que recibió de «*Vinculada A*», como un «*mecanismo de salvaguarda frente a los constantes cambios que se presentan en el mercado en la comercialización de los productos...*» (f. 798 caa).

(vi) En anexo de detalle de la composición de la cuenta «*protección de precios*» consta el registro inicial de las dos partidas (\$17.146.613.818 y \$10.131.404.339) respecto del cual se emitió documento contable interno nro. 7000000439 (f. 930 caa) y la posterior reclasificación de \$17.146.613.818 como menor valor del gasto, así: \$14.781.563.636, que constaría en documento contable interno nro. 100246032 y \$2.365.050.182, que constaría en documento contable interno nro. 100246031. El valor total que contabiliza este auxiliar por sumar conceptos positivos y negativos es \$23.329.643.133 (f. 919 caa).

(vii) De acuerdo con el documento contable interno nro. 7000000439, del 20 de diciembre de 2013, se indica como fecha base el 20 de febrero de 2014; se registró en la cuenta 61353610 («*costos de ventas, venta de electrodomésticos y muebles*») como menor costo de ventas \$17.146.613.818 «*reembolso de ad pro durante el año 2013*» y \$10.131.404.339 «*reembolso de price protection durante el año 2013*» (f. 930 caa).

(viii) En documento contable interno nro. 100246032, del 30 de diciembre de 2013, consta la reclasificación de \$14.781.563.636, de menor valor del costo a menor valor del gasto (f. 931 caa). En documento contable interno nro. 100310011, del 31 de diciembre de 2013, constaría la reclasificación de \$2.365.050.182 de menor valor del costo a menor valor del gasto (f. 932 caa). Ambos registros comprueban la reclasificación de \$17.146.613.818.

(ix) En el requerimiento especial (ff. 1424 a 1435 caa), la Administración propuso desconocer \$4.372.146.000 de este renglón porque concluyó que mientras el valor de la nota débito fue de \$27.278.018.157, el ajuste que la actora efectuó al costo fue por \$23.329.643.133, surgiendo una diferencia de \$3.948.375.024 que no fue explicada satisfactoriamente.

(x) Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial (ff. 1438 a 1473 caa), la contribuyente aportó además una certificación del revisor fiscal de acuerdo con la cual la actora reconoció como menor valor del costo de ventas la nota débito nro. GB3254201252 por \$27.278.018.157, contabilizada el 20 de diciembre al tercero «*Vinculada B*», por concepto de protección de precios, en la cuenta 613536 con documento contable interno 7000000439. También certificó que el 30 de diciembre de 2013 se reclasificaron \$14.781.563.636 en la cuenta 523560 «*Media TV*» y el día siguiente \$2.365.050.182 en la misma cuenta (ff. 1550 a 1551 caa).

(xi) En la liquidación oficial de revisión (ff. 1611 a 1635 caa), la Administración concluyó que la actora no justificó la diferencia de \$3.948.375.024 porque el anexo contable que contiene el detalle de la composición del mecanismo de protección de precios, que discrimina mes a mes los registros contables, totaliza \$-23.329.643.133, ajuste efectuado por la actora, sin que en el anexo fueran identificables los terceros relacionados con las otras transacciones registradas para verificar su realidad. También reprochó que la actora no demostrara la presunta reclasificación de los montos como menor valor del gasto.

(xii) Con ocasión del recurso de reconsideración (ff. 1881 a 1905 caa), la actora reiteró lo expuesto en la respuesta al requerimiento especial.

(xiii) De acuerdo con el informe técnico rendido por el perito en audiencia de pruebas (índice 2), decretado en audiencia inicial celebrada el 27 de agosto de 2019 (índice 2), la nota débito GB3254201252 del 20 de diciembre de 2013 por valor de \$27.278.018.157 fue contabilizada el 20 de diciembre como menor valor del costo en la cuenta 61353610 «costos de ventas/venta de electrodomésticos/variaciones del costo», con documento contable interno 7000000439. También, concluyó que el 30 de diciembre se reclasificaron \$14.781.563.636, «debitando la cuenta de costos 61353610, denominada costos de ventas/venta de electrodomésticos/variaciones del costo y como contrapartida por el mismo valor acreditando la cuenta de gastos 523560 denominada gastos operacionales de ventas/servicios/media TV». Así mismo, señaló que el 31 de diciembre «se contabilizó otra reclasificación por valor de \$2.365.050.182, debitando la cuenta de costos 61353610, denominada costos de ventas/venta de electrodomésticos/variaciones del costo y como contrapartida por el mismo valor acreditando la cuenta de gastos 523560 denominada gastos operacionales de ventas/servicios/media TV». Concluyó que esta reclasificación tuvo un efecto neutro en el estado de resultados de la compañía (índice 2).

(xiv) Como prueba de la demanda, la actora adjuntó la nota débito traducida oficialmente, indicando que las descripciones corresponderían a «reembolso de gastos en mercadeo y publicidad AD PRO- incurridos en el 2013» y «reembolsos de costos de soporte a la protección de precio incurridos durante el 2013» (índice 2).

3.4- La Sala constata que en los actos acusados la DIAN rechazó \$3.948.375.000 por concepto de costo de ventas que corresponderían a una diferencia no reconocida contablemente como un menor valor del costo, originada en una nota débito emitida a la actora por una vinculada del exterior cuyo monto total fue \$27.278.018.157. La modificación oficial se fundamentó en la falta de certeza respecto del registro contable del comprobante porque durante el procedimiento administrativo la actora nombró de forma diferente a la vinculada del exterior en dos momentos del procedimiento administrativo; también porque constató diferencias respecto de la descripción del soporte físico y la registrada en el sistema contable (cuenta 523560 «publicidad, propaganda y promoción»). Debido a que la explicación de la contribuyente consistió en que había dividido el monto de la nota débito para su registro contable y que, posterior a la clasificación, reclasificó su valor en otras cuentas, la DIAN sostuvo que no pudo comprobar el documento 100310011 que demostraría este tratamiento contable en que de un menor valor del costo se llevó a un menor valor del gasto. Agregó que, una vez estudiado el movimiento de la citada cuenta contable (en la que estaría reconocida la nota débito), concluyó que el saldo coincide con lo reportado en la declaración de renta, lo que implicaría que el monto hallado como diferencia nunca fue reconocido ni contable ni fiscalmente, razón por la que es procedente su rechazo. Además, cuestionó que, si la nota débito constituía una salvaguarda de precios a favor de la actora, es incierto el motivo por el que se reclasificó como menor valor del gasto en una cuenta que tiene conceptos como «media tv, catálogos, brochures, other promotions», entre otros.

Frente a lo cual, la actora relató que la nota débito estaba compuesta por dos conceptos, reembolso de gastos por publicidad y marketing (\$17.146.613.818) y reembolso de gastos por apoyo de protección de precios (\$10.131.404.339), lo que habría motivado su reclasificación como menor valor del gasto y menor valor del costo, respectivamente; agregó que, en consecuencia, el incremento de la base gravable fue invariable ante esta reclasificación, pues ambos rubros fueron incluidos en la liquidación del impuesto.

A partir del acervo probatorio, la Sala constata que, en virtud de la nota débito expedida a la actora por su vinculada del exterior, se efectuaron inicialmente dos registros contables como menor valor del costo (f. 930 caa), uno por \$10.131.404.389 y otro por \$17.146.518.818. Posteriormente, el segundo de estos se reclasificó como menor valor del gasto en dos subregistros, uno por \$14.781.563.636 y otro por \$2.365.050.182 (ff. 931 y 932 del caa). Respecto al argumento de la Administración, según el cual únicamente se llevaron a la declaración tributaria (como menor valor del costo) \$23.329.643.133 de los \$27.278.018.157, la Sala verifica que este menor valor corresponde al saldo final de la cuenta 613536 «costos de ventas, venta de electrodomésticos y muebles» (f. 919 caa), integrado por más de 40 registros contables, débitos y créditos, de los que hacen parte íntegramente los referidos.

De esta forma, para la Sala fue llevada en debida forma la contabilidad de la actora y constituye prueba a su favor, en este cargo, pues el menor valor del costo discutido está respaldado, además de en los registros contables, en el comprobante externo de la nota débito. Lo anterior en tanto que son consistentes las pruebas obrantes en el expediente, pues los comprobantes internos demostraron la trazabilidad de la clasificación y la reclasificación de la nota débito, con lo cual, la Sala concluye que el total de ésta fue reconocida contablemente como menor valor del costo y del gasto. No prospera el cargo de apelación.

4- El tribunal avaló el rechazo de gastos operacionales de administración porque no estaba acreditado que los mismos hubiesen sido objeto de un ajuste en la conciliación contable-fiscal que los excluyera de la autoliquidación del impuesto e indicó que los datos contables de la actora eran contradictorios e inconsistentes. Para la apelante, esta decisión incurrió en defecto fáctico por indebida valoración probatoria, pues avaló el rechazo de las erogaciones sin que obrara prueba en el expediente de que estas hubiesen sido incluidas en la autoliquidación del impuesto. Argumentó que la exclusión que efectuó de estos conceptos constaba en los registros de la cuenta 51059505 «gastos operacionales de administración, gastos de personal», el dictamen pericial, la conciliación contable-fiscal y los anexos del denuncia tributario, pruebas que no fueron desvirtuadas por su contraparte. Explicó que la inconsistencia en la información contable que aportó en desarrollo del procedimiento administrativo obedeció a un error involuntario que recayó en los anexos de la respuesta al requerimiento ordinario de información, pero que esto fue corregido en la respuesta al requerimiento especial.

Con lo cual, la Sala determinará si los gastos operacionales de administración cuestionados por la DIAN fueron excluidos en la autoliquidación del impuesto, por lo que sería improcedente su rechazo, o si, por el contrario, fueron deducidos de los ingresos netos y correspondería su desconocimiento.

4.1- Dado que ese asunto fue materia de unificación en la sentencia 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza), la Sala fallará la presente controversia atendiendo a las reglas de unificación ahí fijadas.

Al tenor de estas, «*tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta*», sin que «*la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo*» sean determinantes a efectos de determinar ese nexo causal (regla nro. 1); al tiempo que cumplen el requisito de necesidad las expensas realizadas «*razonablemente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*», circunstancia que puede valorarse a partir de «*criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el*



modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros» (regla nro. 2).

Sobre la prueba del cumplimiento de esos requisitos en casos concretos, la regla de Unificación n.º 4 dispuso que:

Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

Asimismo, en la sentencia de unificación, esta Sección destacó que la mayor concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato la exigencia de un mayor despliegue probatorio y argumentativo por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga explicativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

4.2- Al respecto, se constatan en el expediente los siguientes hechos:

(i) En el denuncia rentístico revisado (f. 27 caa) la actora declaró gastos operacionales de administración por \$6.308.616.000. La actora presentó corrección provocada de la declaración el 28 de agosto de 2015 (f. 1480 caa), en la que liquidó gastos operacionales de administración por \$6.279.359.000. De acuerdo con los estados financieros (ff. 68 a 96 cca), tuvo \$8.429.416.000 por gastos operacionales de administración (f. 94 caa).

(ii) Según el auxiliar de la cuenta contable 510595, que fue trasladado al expediente, se rechazaron \$622.511.495 (f. 105 caa), sin que en la información sea posible identificar a cuáles conceptos correspondieron. En la cuenta 520595 no se plantearon gastos no deducibles (f. 105 caa)

(iii) Según el auxiliar de la cuenta contable 510595, aportado por la actora con ocasión del requerimiento de información del 17 de febrero de 2015, se rechazaron en la declaración de renta \$630.060.995 que estarían comprendidos por los conceptos de «provisión LTI program 2013-2015, 2012-2014 y 2011-2013, provisión renta expatriados y provisión mudanza». La cuenta 520595 totalizó \$404.335.414, comprendidos por «reclasificación cuenta de aportes parafiscales 2014» (f. 121 caa).

(iv) Facturas de venta por servicio de escolta emitidas el 11 de abril por \$6.774.688 (f. 252 caa), el 4 de mayo de 2013 por \$7.310.120 (f. 174 caa), el 14 de mayo por \$5.171.948 (f. 180 caa), el 11 de junio por \$7.235.444 (f. 249 caa), el 10 de septiembre por \$6.055.360 (f. 254 caa), el 18 de octubre de 2013 por \$5.819.140 (f. 176 caa) y el 15 de noviembre por \$5.745.480 (f. 256 caa).

(v) Carta a entidad bancaria solicitando efectuar el pago de dos impuestos de renta de dos personas naturales por \$123.373.000 (f. 272 caa), recibos de pago (ff. 273 y 580 caa) y comprobantes contables internos, afectando la cuenta 51059505 «gastos expatriados», nros. 1900003099 (f. 270 caa) y 1900003100 (f. 577 caa).

(vi) Esquema de acuerdo con el cual se habrían excluido mediante reclasificación montos por concepto de «otros», cuenta 510595 («gastos operacionales de administración, gastos de personal», por \$630.060.955 (f. 328 caa).

(vii) Detalle de la cuenta 510595 compuesta por «provision LTI program 2013-2015, 2012-2014 y 2011-2013, provisión renta expatriados y provisión mudanza persona natural»,



totalizando \$630.060.995 como «*total rechazo según anexo de renta*» (f. 330 caa). El de la cuenta 520595, compuesta por aportes parafiscales por total de \$404.335.414 (f. 331 caa).

(viii) En el requerimiento especial (ff. 1424 a 1435 caa), la DIAN propuso desconocer \$187.379.000 de gastos operacionales de administración por corresponder a arrendamientos, conceptos por pago de administración de edificios, arrendamiento de vehículos particulares, gastos particulares en clínicas y pago de impuesto a ejecutivos de la empresa, por no cumplir los requisitos del artículo 107 del ET para ser deducibles.

(ix) Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial (ff. 1438 a 1473 caa) la contribuyente presentó corrección provocada de la declaración, aceptando rechazar gastos por administración de propiedad horizontal (\$23.026.457) y gastos clínicos (\$6.231.000). Respecto de los conceptos restantes, informó que ya habían sido rechazados en la autoliquidación del tributo y corresponderían a impuestos de personas naturales pagados a la DIAN (\$126.373.000) y por el arrendamiento de vehículos (\$30.435.000). Aportó el detalle de la cuenta 510595 denominado detalle de «*gastos no deducibles*» que totalizó \$ 630.060.999 e incluiría erogaciones pagadas a la DIAN, correspondientes al impuesto de renta de las personas naturales y por arrendamiento de vehículos (ff. 1562 a 1564 caa).

(x) En la liquidación oficial de revisión (ff. 1611 a 1635 caa), la Administración concluyó que no pudo probar que los gastos cuestionados hubiesen sido excluidos con su registro en la cuenta 510595, puesto que la información que aportó la actora con ocasión del requerimiento especial no guardaba conexión o similitud con lo informado en la etapa de investigación, pues las cuentas que adjuntó en ese momento daban cuenta de provisiones por el programa LTI, provisión de renta de expatriados y la mudanza de una persona natural. En razón de esto, rechazó los gastos operacionales por incumplir los requisitos del artículo 107 del ET para ser deducibles.

(xi) Con el recurso de reconsideración (ff. 1881 a 1905 caa) la actora señaló que los gastos rechazados obedecerían a pagos a la DIAN por \$105.779.000 y \$20.594.000, por los impuestos asumidos de personas naturales, y por arrendamiento de vehículos por \$30.435.000, que habrían sido registrados en la cuenta contable 510595 «*otros gastos de nómina*» y estarían integrados en el total de \$630.060.995 que excluyó como deducibles en la autoliquidación del impuesto (f. 1894 caa).

(xii) Con la demanda adjunto certificado de revisor según el cual, en los movimientos de la cuenta 510595, se evidenciaría que dentro de la suma global (\$630.060.995) estarían comprendidos los conceptos objeto de rechazo oficial (\$156.808.000), también certificó que a 31 de diciembre de 2013 la cuenta presentó un saldo final de \$930.471.681. Igualmente, aportó la relación del detalle de gastos de la cuenta 510595 y la conciliación de las diferencias de los saldos contables y fiscales para la autoliquidación de renta según la cual, la cuenta de «*otros gastos*» se acreditó fiscalmente en \$630.060.995, llevando como saldo a declarar por ese renglón \$239.371.138 (índice 2).

(xiii) De acuerdo con el informe técnico rendido por el perito en audiencia de pruebas, decretado en audiencia inicial celebrada el 27 de agosto de 2019 (índice 2), los gastos pagados a la DIAN por impuestos asumidos de personas naturales (\$123.373.000) y el arrendamiento de vehículos (\$30.435.000) fueron contabilizados en la cuenta 51059505 «*otros gastos operacionales de administración/gastos de personal*». También concluyó, a partir del estudio de la conciliación contable y fiscal, que fueron conceptos que no se solicitaron como gastos deducibles en la autoliquidación del impuesto (índice 2).

4.3- La Sala verifica que en los actos acusados la DIAN rechazó \$156.808.000 por concepto de gastos operacionales de administración que comprenderían pagos por arrendamientos de carros y de impuestos de ejecutivos de la compañía al considerar que incumplían los requisitos del artículo 107 del ET para ser deducibles. Para la Administración, la contradicción e inconsistencia de la información contable que aportó la contribuyente durante el procedimiento administrativo le impidió la certeza respecto de su contabilidad, pues pretendió acreditar que los rubros cuestionados ya habrían sido rechazados de la declaración del impuesto mediante su registro contable en unas cuentas diferentes (las 519505 «*gastos operacionales de administración, comisiones*» y la 520595 «*gastos operacionales de ventas, gastos de personal*») a aquella frente a la que la administración habría planteado los cuestionamientos (cuenta 510595 «*gastos operacionales de administración, gastos de personal*»).

Constata la Sala que, a pesar de las múltiples pruebas que obran en el expediente con las que la actora pretendía acreditar la exclusión de los gastos operacionales de administración de la autoliquidación del impuesto, los datos aportados no son consistentes ni congruentes, puesto que se observa cómo la misma cuenta contable contenía registros e información por conceptos diferentes en cada momento procesal. Así, en un primer momento, los registros de la cuenta contable 510595 «*gastos operacionales de administración, gastos de personal*», que obran en el expediente como prueba trasladada, informaron de un total de gastos rechazados por \$622.511.495 (f. 105 caa); sin embargo, información contenida en la misma cuenta, pero que fue aportada con ocasión del requerimiento de información, contenía un rechazo por \$630.060.995 que estaría comprendido por los conceptos de «*provisión LTI program 2013-2015, 2012-2014 y 2011-2013, provisión renta expatriados y provisión mudanza*» (f. 121 caa).

La misma cuenta, aportada con ocasión del requerimiento especial, informó el detalle de «*gastos no deducibles*» por \$630.060.999 e incluyó tres erogaciones pagadas a la DIAN por \$153.788.000, dos de las cuales corresponderían al impuesto de renta de las personas naturales (\$126.373.000), pagos originados en propiedad horizontal por \$13.274.895, por arrendamiento de vehículos \$7.803.496 y por arrendamientos pagados a personas naturales \$8.303.429 (ff. 1562 a 1564 caa). Con el recurso de reconsideración, señaló que los gastos rechazados obedecerían a pagos a la DIAN por \$105.779.000 y \$20.594.000, por los impuestos asumidos de personas naturales, y por arrendamiento de vehículos por \$30.435.000, todos registrados en la misma cuenta 510595. Información que habría sido confirmada por el certificado del revisor fiscal y el informe técnico rendido por el perito.

Así las cosas y conforme con la premisa del numeral 3.2., la contabilidad de la actora no puede ser tomada como prueba en este cargo, pues, en el caso de los gastos operacionales de administración, las incoherencias evidenciadas indican que no fue llevada en debida forma. Lo anterior, porque de acuerdo con las reglas de la sana crítica no habría razón justificativa para que la misma cuenta contable reporte conceptos y valores tan disímiles en más de dos momentos procesales. En consecuencia, debido a que la Sala no pudo constatar el registro contable con el que la actora pretendía justificar la exclusión de los gastos operacionales de administración de la autoliquidación del impuesto, no prospera el cargo de apelación.

5- El tribunal avaló el rechazo de gastos operacionales de ventas porque no estaba acreditado que los mismos hubiesen sido objeto de un ajuste en la conciliación contable-fiscal que los excluyera de la autoliquidación del tributo. Así, juzgó que, si bien su registro en la cuenta contable n.º 511035 «*gastos operacionales de administración*» se tuvo como no deducible, también fueron reconocidos en la cuenta contable n.º 521035 «*gastos operacionales de ventas, asesoría técnica*», que no fue objeto de ajustes a efectos

fiscales. A esto se opone la apelante, que acusó la sentencia de haber incurrido en defecto fáctico por indebida valoración probatoria, pues avaló este rechazo sin que obrara prueba en el expediente de que estos hubiesen sido incluidos en la autoliquidación del impuesto. Argumentó que la exclusión que efectuó de estos conceptos constaba en los registros de la cuenta 521035 «*gastos operacionales de ventas, honorarios, asesoría técnica*», el dictamen pericial (anexos D y nros. 10, 11, 12, 13, 14 y 15), la conciliación contable- fiscal y los anexos del denuncia tributario, pruebas que no fueron desvirtuadas por su contraparte.

Con lo cual, la Sala determinará si los gastos operacionales de ventas que fueron rechazados por la Administración ya habían sido excluidos por la contribuyente en la autoliquidación del impuesto o si, por el contrario, fueron deducidos y resultaría procedente su desconocimiento.

5.1- Al respecto, se constatan en el expediente los siguientes hechos:

(i) En el denuncia rentístico revisado (f. 27 caa) la actora declaró gastos operacionales de ventas por \$47.493.522.000. La actora presentó corrección provocada el 28 de agosto de 2015 (f. 1480 caa), en la que liquidó gastos operacionales de ventas por \$47.148.515.000. De acuerdo con los estados financieros (ff. 68 a 96 cca), registró \$47.639.404.000 por gastos operacionales de ventas (f. 94 caa).

(ii) En el Excel de detalle de rubros rechazados de la declaración de renta, aportados con ocasión de solicitud de información del auto de verificación del 17 de febrero de 2015, se evidencian los pagos por asistencia técnica registrados en la cuenta 511035 por \$445.494.000; en la cuenta 510595 constan registros por provisiones que totalizaron \$630.060.995; en la cuenta 521035, constan también provisiones por valor de \$49.736.735 (f. 121 caa)

(iii) También obra en el expediente cuenta de cobro por concepto de arrendamiento que debía pagarse a una persona natural (f. 212 caa) y el documento interno de contabilidad expedido el 1.º de noviembre de 2013, según el cual la erogación se registró en la cuenta 510595 (f. 213 caa). También a folios 269, 270 y 276 del caa.

(iv) En el requerimiento especial (ff. 1424 a 1435 caa), la DIAN propuso desconocer \$778.087.000 de gastos operacionales de ventas, compuesto por otros gastos de personal (cuenta 520595, por \$455.441.461), por asesoría técnica (cuenta 521035, por \$503.708.298) y por gastos de publicidad (por \$33.993.000) por contener gastos a expatriados, cursos de español, pago de matrículas a universidades, servicios de escolta y proyectos para la implementación de factura electrónica, que no cumplían los requisitos del artículo 107 del ET para ser deducibles.

(v) En la respuesta al requerimiento especial (ff. 1438 a 1473 caa), la contribuyente presentó corrección provocada de la declaración, aceptando rechazar gastos por pagos de cursos de inglés, matrículas universitarias, por arrendamientos a una persona natural, por asistencia técnica pagada a una vinculada del exterior y por publicidad. En relación con las erogaciones restantes, sostuvo que los gastos cuestionados (los realizados a la agencia de viajes, la empresa de seguridad y la persona natural) no fueron tratados fiscalmente como deducibles y que al efecto se contabilizaron en la cuenta 510595, siendo parte del total de \$630.060.995 que fue rechazado (f. 1458 caa). Respecto a los servicios de asistencia técnica (escolta), argumentó que tampoco fueron deducidos en la autoliquidación del impuesto y que harían parte del rechazo global de \$445.494.000, contabilizados en la cuenta 511035 (ff. 1459 caa).

(vi) En la liquidación oficial de revisión (ff. 1611 a 1635 caa), la DIAN mantuvo el rechazo por \$433.080.548, compuesto por pagos a una agencia de viajes, arrendamiento de vehículos, asistencia técnica (escoltas) y a una persona natural. Argumentó que, según la información que entregó el contribuyente con ocasión del auto de verificación, los conceptos glosados habrían sido registrados en la cuenta 520595 (*«gastos operacionales de ventas, otros»*) y solicitados como deducibles, según la conciliación contable-fiscal, por lo cual, le resultó inexplicable que en la respuesta al requerimiento especial defendiera que los había excluido registrándolos en la cuenta 510595 (*«gastos operacionales de administración, otros»*). Indicó que, aun cuando se consideraran los registros contables, la cuenta 510595 presentaba las mismas inconsistencias que se verificaron para el rechazo de los gastos operacionales de administración.

(vii) En el recurso de reconsideración (ff. 1881 a 1905 caa) reiteró la respuesta dada al acto administrativo preparatorio.

(viii) El perito experto, prueba decretada en audiencia inicial celebrada el 27 de agosto de 2019 (índice 2), señaló que los pagos realizados a la agencia de viajes fueron registrados en la cuenta 510595 *«gastos de personal/otros»*, lo correspondiente a las erogaciones a la compañía de seguridad en la cuenta 520595 *«otros gastos de personal»* y los arriendos pagados a la persona natural también en la cuenta 510595. En relación con el servicio de asistencia técnica, indicó que se habría registrado en la cuenta 511035 *«gastos operacionales de administración»* y afirmó que en la cuenta 521035 *«gastos operacionales de ventas»*, no había registros contables por este concepto; indicó también que el monto correcto por este concepto sería \$329.329.733 y no \$329.321.242.

(ix) En el anexo 10 del estudio constan los comprobantes de contabilidad de los gastos por viajes que corroborarían las cuentas contables en las que fueron reconocidos, en los mismos términos que concluyó el perito. En el anexo 11, los soportes de los pagos por concepto de seguridad que indican que fueron reconocidos en la cuenta 510595 y no en la 520595 como lo indicó el perito. En el anexo 12, constan los comprobantes contables por los pagos efectuados a la persona natural por concepto de arrendamientos, de acuerdo con los cuales fueron reconocidos en la cuenta 510595.

(x) En el anexo 13 se conformó un documento Excel con los gastos no deducibles a nombre de la compañía que prestó el servicio de asistencia técnica. De acuerdo con este, las erogaciones se habrían registrado en la cuenta 511035 y totalizarían \$329.329.733. El anexo 14 contendría 136 comprobantes de contabilidad que indicarían que los gastos fueron registrados en la cuenta 511035; sin embargo, también se evidencian soportes por otros gastos no relacionados con los discutidos. En el anexo 15 se adjuntaron los soportes de las compras de los servicios.

5.2- La Sala verifica que la Administración rechazó gastos operacionales de ventas por \$433.080.000 que corresponderían a erogaciones contabilizadas en las cuentas 520595 *«otros gastos de nómina»* por \$103.759.306 (pagos a una agencia de viajes \$17.549.306, una compañía de seguridad \$60.870.000 y una persona natural \$25.340.000) y 521035 *«asesoría técnica»* (servicio de escoltas) por \$329.321.242 porque durante la investigación no fue posible verificar en la contabilidad de la actora que éstos ya habían sido excluidos de la autoliquidación del impuesto (por incumplir los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del ET), como argumentó, y en cambio halló que lo pagado por el servicio de escolta habría sido reconocido en la cuenta 521035 *«gastos operacionales de ventas, asesoría técnica»*, razón por la cual concluyó que fueron tomados como deducibles. Explicó que mientras el cuestionamiento se basó en la cuenta contable 520595, la contribuyente basó inicialmente su defensa en la cuenta 519505 *«gastos operacionales de administración, comisiones»*, pero en la respuesta al



requerimiento especial argumentó a partir de la cuenta 510595 «*gastos operacionales de administración, gastos de personal*», identificando conceptos diferentes en cada caso, lo que le impidió verificar que los registros contables reflejaran en debida forma las operaciones económicas. Al respecto, la actora demandó que el rechazo sería improcedente, pues los gastos cuestionados no fueron incluidos como deducibles en la autoliquidación del impuesto; así, los otros gastos de nómina habrían sido excluidos en la cuenta 510595 (dentro del total de \$630.060.995) aun cuando contablemente se registraron en la 520595, como lo identificó la DIAN. Frente al pago por asesoría técnica, explicó que para su exclusión de la declaración de renta los registró en la cuenta 511035 «*gastos operacionales de administración, asesoría técnica*» (integrando el global de \$445.494.000), aun cuando su reconocimiento inicial se realizó en la cuenta 521035.

Evidencia la Sala que las partes concuerdan en que los gastos operacionales de ventas objetados por la Administración fueron reconocidos contablemente en las cuentas 520595 «*otros gastos de nómina*» y 521035 «*asesoría técnica*»; sin embargo, a pesar de las múltiples pruebas que conforman el expediente y que darían cuenta del también registro de estos conceptos en las cuentas 510595 y 511035, la Sala no pudo verificar las razones contables que justificaron un segundo reconocimiento contable en cuentas de la misma clase (ambas cuentas del gasto) ni la trazabilidad de estos movimientos con los que, según el dicho de la actora, habría excluido estos conceptos de la autoliquidación del impuesto. Lo anterior, sumado a las inconsistencias que se evidenciaron respecto de los registros de la cuenta 510595 en el numeral 4.3., y que impiden otorgar credibilidad a los hechos económicos que pretenden acreditarse. De igual forma, el perito informó que el rubro pagado a la compañía de seguridad habría sido excluido de la autoliquidación del impuesto con su reconocimiento en la cuenta 520595 «*otros gastos de personal*», contrario a lo informado por la actora, que habría indicado que estos fueron excluidos con su registro en la cuenta 510595, tal como estaría señalado en los soportes contables internos expedidos (anexo 11 del dictamen).

Así las cosas, la Sala avalará el desconocimiento de los gastos operacionales de ventas, pues la actora no probó, teniendo la carga de hacerlo, la justificación de que las mismas erogaciones tuvieran un doble reconocimiento contable en la misma clase de cuentas del gasto, lo que habría permitido también estudiar la trazabilidad de este movimiento con el que la actora pretendía acreditar la exclusión de estos conceptos de la autoliquidación del impuesto. En consecuencia, debido a que la Sala no pudo constatar el registro contable con el que la actora pretendía justificar la exclusión de los gastos operacionales de ventas de la autoliquidación del impuesto, no prospera el cargo de apelación.

6- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la demandante, quien sostiene que no incurrió en la conducta sancionable y que, de haberlo hecho, estaría eximida por la causal exculpatoria, pues habría actuado a partir de una interpretación razonable del derecho aplicable.

Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET tipifica como conducta sancionable la inclusión de deducciones y descuentos inexistentes o inexactos en la autoliquidación de los impuestos, cuando de ello se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente. Debido a que la Sala decidió que en la autoliquidación del impuesto se incluyeron deducciones y descuentos inexistentes que incrementaron su saldo a favor y que la actora no acreditó la interpretación razonable con la cual aplicó el derecho, sino que limitó su defensa a aspectos probatorios respecto de su contabilidad, la Sala confirmará la imposición de la multa por inexactitud. No prospera el cargo de apelación.



7- A partir de lo expuesto, la sentencia apelada será modificada en tanto que prosperaron parcialmente los cargos de apelación de la Administración. En consecuencia, la liquidación de la cuota tributaria a cargo de la actora correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2013 se fijará así:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total ingresos brutos	\$523.320.963.000	\$ 523.320.963.000	\$ 523.320.963.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	\$89.701.528.000	\$88.317.045.000	\$88.317.045.000
Total ingresos netos	\$433.619.435.000	\$ 435.003.918.000	\$435.003.918.000
Costo de ventas	\$355.552.289.000	\$ 351.603.914.000	\$355.552.289.000
Otros costos	\$39.339.000	\$39.339.000	\$39.339.000
Total costos	\$355.591.628.000	\$ 351.643.253.000	\$355.591.628.000
Gastos operacionales de administración	\$6.279.359.000	\$6.122.551.000	\$6.122.551.000
Gastos operacionales de ventas	\$47.148.515.000	\$46.715.435.000	\$46.715.435.000
Otras deducciones	\$4.935.369.000	\$4.935.369.000	\$4.935.369.000
Total deducciones	\$58.363.243.000	\$57.773.355.000	\$57.773.355.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$19.664.564.000	\$25.587.310.000	\$21.638.935.000
O pérdida líquida del ejercicio	\$0	\$0	\$0
Compensaciones	\$0	\$0	\$0
Renta líquida	\$19.664.564.000	\$25.587.310.000	\$21.638.935.000
Renta presuntiva	\$406.001.000	\$406.001.000	\$406.001.000
Rentas exentas	\$0	\$0	\$0
Rentas gravables	\$0	\$0	\$0
Renta líquida gravable	\$19.664.564.000	\$25.587.310.000	\$21.638.935.000
Ganancias ocasionales gravables	\$0	\$0	\$0
Impuesto sobre la renta gravable	\$4.916.141.000	\$6.396.827.500	\$5.409.734.000
Descuentos tributarios	\$0	\$0	\$0
Impuesto neto de renta	\$4.916.141.000	\$6.396.827.500	\$5.409.734.000
Impuesto de ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$4.916.141.000	\$6.396.827.500	\$5.409.734.000
Anticipo año gravable 2013	\$0	\$0	\$0
Saldo a favor, año 2012	\$0	\$0	\$0
Total retenciones año gravable 2013	\$14.188.595.000	\$14.188.595.000	\$14.188.595.000
Anticipo año gravable 2014	\$0	\$0	\$0
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$0	\$0
Sanciones	\$134.707.000	\$1.615.393.000	\$493.593.000
Total saldo a favor	\$9.137.747.000	\$6.176.375.000	\$8.285.268.000

8- A su vez, la sanción por inexactitud se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a favor autoliquidado antes de sanciones	\$9.272.454.000
Saldo a favor determinado antes de sanciones	\$8.778.861.00
Base de la sanción por inexactitud	\$493.593.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$493.593.000

Conclusión

9- Por lo razonado, como criterio interpretativo de esta sentencia, la Sala reitera que la regla de carga de la prueba implica para los sujetos acreedor y deudor de la relación jurídica-tributaria una autorresponsabilidad para probar los supuestos de hecho que contemplan las normas cuya aplicación le solicitan a esta judicatura, debiendo soportar las consecuencias de su inactividad o actividad equivocada en materia probatoria. Así, cuando la Administración cuestione la veracidad de los hechos que sirvieron de base a esa determinación privada del tributo, debe el declarante acreditar con medios de prueba idóneos y fehacientes esos hechos, so pena de que quede desvirtuada la autoliquidación por efecto de la regla de carga de la prueba. También, que conforme a las reglas del ET, la contabilidad constituye plena prueba a favor del contribuyente siempre y cuando sea llevada en debida forma y guarde coherencia con los comprobantes contables internos y externos.



Costas

10- Según los artículos 188 del CPACA y 365.5 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en la sentencia no se condenará en costas porque prosperaron parcialmente las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **establecer** como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013 a cargo de la demandante la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y **fijar** la sanción por inexactitud en la suma de \$493.593.000.*

2. Sin condena en costas en esta instancia.

3. **Reconocer** personería a Julián Tiberio Villareal García, como apoderado de la demandada, conforme al poder conferido (índice 31).

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(Firmado electrónicamente)
CARMEN SANABRIA GÓMEZ
Conjuez

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>